

A. ΑΡΘΡΑ

Τα άρθρα των συναδέλφων που δημοσιεύονται, εκφράζουν τις προσωπικές επιστημονικές απόψεις των συγγραφέων

Η ΔΙΠΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ ΗΜΕΔΑΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΤΙΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ ΜΕΤΑΞΥ ΤΟΥΣ

Άρθρο του Γιώργου Σταματίου
Αντιπροέδρου της ΣΟΛ Α.Ε
Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Εισαγωγή

Γίνεται πολύς λόγος αυτή την περίοδο, για την μείωση των φορολογικών συντελεστών, οι οποίοι πραγματικά στην χώρα μας είναι αρκετά έως και πολύ υψηλότεροι από ό,τι στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Πέραν των εφαρμοζόμενων συντελεστών, η φορολογική επιβάρυνση προκύπτει και από άλλους παράγοντες, όπως ποιες δαπάνες αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, η υπερβολική προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, η ασάφεια διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας (π.χ άρθρο 27 παρ 5, άρθρο 23 περ η' του ν.4172/2013), σε άλλες περιπτώσεις τα ουσιαστικά και νομοτεχνικά κενά αυτών και η μη έγκαιρη ερμηνεία τους από την Φορολογική Διοίκηση, που δίνουν την δυνατότητα στις φορολογικές ελεγκτικές αρχές να τις αξιοποιούν προκειμένου να προσπορίσουν φορολογικά έσοδα στο δημόσιο ταμείο. Η καλή νομοθέτηση, με την οποία παρέχεται ασφάλεια δικαίου στους φορολογούμενους, είναι απαραίτητη για να εδραιωθεί η εμπιστοσύνη των πολιτών προς το κράτος. Ευτυχώς τα δικαστήρια τα τελευταία χρόνια, όπως και η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, αντιμετωπίζουν τα θέματα προς την σωστή κατεύθυνση προκειμένου να δώσουν όσο το δυνατόν καθαρότερες λύσεις και συμβατές με τις σχετικές διατάξεις του Συντάγματος. Επίσης πρέπει να επισημάνουμε και την ανταπόκριση της σημερινής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η οποία υιοθετεί άμεσα τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, αλλά και

προσπαθεί με έκδοση οδηγιών να βοηθήσει στην εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, τόσο από τους φορολογούμενους όσο και από την Φορολογική Διοίκηση.

Η Ενδοομιλική Τιμολόγηση

Αρχικά το 1979 με το θέμα των ενδοομιλικών τιμολογήσεων ασχολήθηκε ο ΟΟΣΑ, και εξέδωσε οδηγίες προς τα μέλη του, οι οποίες στην συνέχεια το έτος 1995 αναθεωρήθηκαν και επικαιροποιήθηκαν το 2017.

Σκοπός των οδηγιών αυτών είναι να αντιμετωπιστεί το θέμα της μεταφοράς κερδών από χώρα σε χώρα, μεταξύ επιχειρήσεων των πολυεθνικών ομίλων μέσω των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, δεδομένης της διαφορετικής φορολογικής επιβάρυνσης μεταξύ των χωρών. Επίσης στη Πρότυπη Φορολογική Σύμβαση του ΟΟΣΑ, (αποφυγή διπλής φορολογίας) περιλαμβάνονται αρχές αντίστοιχες με τις οδηγίες. Με τις οδηγίες αυτές υιοθετήθηκε «η αρχή των ίσων αποστάσεων» των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στο άρθρο 9 της πρότυπης σύμβασης και ορίζει ότι, όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δύο συγγενών επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να είχαν πιστωθεί σε μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω των όρων δεν έχουν πιστωθεί μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα. Στο άρθρο 25 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ, προβλέπεται η διαδικασία αμοιβαίου διακανονισμού και μεταξύ άλλων περιλαμβάνει και την διαδικασία διαβουλεύσεων για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

Στόχος των ανωτέρω είναι να προστατεύονται:

- Τα κράτη από την διαφυγή φορολογητέα ύλης και
- οι επιχειρήσεις από την διπλή φορολόγηση.

Επισημαίνουμε τα εξής:

- Για τη εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, σε αντίθεση με άλλες αντικαταχρηστικές διατάξεις, δεν εξετάζεται αν ο σκοπός της μη εφαρμογής τους είναι η φορολογική ωφέλεια ή εμπορικοί λόγοι.
- αφορούν μόνο ενδοομιλικές συναλλαγές επιχειρήσεων που βρίσκονται σε διαφορετικά κράτη και
- αναγνωρίζουν ότι στην περίπτωση που στο ένα κράτος διενεργηθεί πρωτογενής αναμόρφωση της φορολογητέας ύλης, λόγω μη εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, τότε θα πρέπει να πραγματοποιηθεί μια δευτερογενής αναμόρφωση στο άλλο κράτος.

Στην χώρα μας ο όρος ενδοομιλική τιμολόγηση (transfer pricing) καθώς και η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθιερώθηκε με τον νόμο 3728/2008 «Υπηρεσία Εποπτείας Αγοράς και άλλες διατάξεις [Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών]». Στην φορολογική νομοθεσία προέκυψε πολύ πρόσφατα, με τον νόμο 4110/2013, μέχρι τότε υπήρχε μια γενική διάταξη στο άρθρο 39 του ν.2238/1994 Κ.Φ.Ε «περί υπερτιμολογήσεων – υποτιμολογήσεων». Το άρθρο 39 τροποποιήθηκε και προστέθηκαν και τα άρθρα 39 Α, 39Β, 39Γ, με τους νόμους 3775/2009, 3842/2010, 4170/2013 αντίστοιχα.

Μετά την κατάργηση του νόμου 2238/1994 και την θέση σε ισχύ του νόμου 4172/2013, διατάξεις για τις ενδοομιλικές συναλλαγές περιλαμβάνονται στο άρθρο 50 του ίδιου νόμου στο οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή **και εγχώριες**, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (**αρχή των ίσων αποστάσεων**) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο

βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.»

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.»

Επίσης στις διατάξεις των άρθρων 21 «Φάκελος Τεκμηρίωσης» και 22 « Προέγκριση Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης» του ν 4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), καθορίζονται τα κριτήρια βάσει των οποίων οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υποχρεωμένοι να τηρούν φάκελο ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και του περιεχομένου αυτού ή τους παρέχεται η δυνατότητα να ακολουθήσουν την προέγκριση των τιμών.

Το έτος 1990 από την τότε ΕΟΚ, εκδόθηκε η οδηγία 90/436/ΕΟΚ, που αφορούσε την σύμβαση για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων .

Στην συνέχεια το έτος 1994, ενσωματώθηκε στο εσωτερικό δίκαιο η ανωτέρω οδηγία με τον ν.2216/1994 «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ των Κρατών - Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων και των προσαρτημένων σε αυτήν κοινών και μονομερών δηλώσεών τους και άλλες διατάξεις.». Στις διατάξεις του τμήματος 2 του νόμου, ορίζονται οι Αρχές που εφαρμόζονται στην περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων και καταλογισμού κερδών σε μόνιμη εγκατάσταση οι οποίες είναι οι εξής:

«.....

Άρθρο 4

Η εφαρμογή της παρούσας Σύμβασης διέπεται από τις ακόλουθες αρχές:

1. Όταν: α) μια επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμμετέχει αμέσως ή εμμέσως στη διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους ή β) τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν αμέσως ή εμμέσως στη

διοίκηση, στον έλεγχο ή στο κεφάλαιο μιας επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και μιας επιχείρησης ενός άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους και, σε καθεμία από τις ανωτέρω περιπτώσεις, **επικρατούν ή επιβάλλονται, στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις, όροι διαφορετικοί από εκείνους ή που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από μία των επιχειρήσεων αυτών αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν εξαιτίας των ανωτέρω όρων, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής.**

2. Όταν μία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους ασκεί τη δραστηριότητα της σε άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται στο έδαφος αυτού του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, καταλογίζονται στη μόνιμη αυτή εγκατάσταση τα κέρδη τα οποία θα είχε κανονικά πραγματοποιήσει εάν αποτελούσε ξεχωριστή επιχείρηση, ανέπτυξε δραστηριότητες πανομοιότυπες ή ανάλογες υπό συνθήκες πανομοιότυπες ή ανάλογες και συνεργαζόταν τελείως ανεξάρτητα με την επιχείρηση της οποίας αποτελεί μόνιμη εγκατάσταση.

Άρθρο 5

Όταν ένα Συμβαλλόμενο Κράτος προτίθεται να διορθώσει τα κέρδη μιας επιχείρησης, κατ' εφαρμογή των αρχών που αναφέρονται στο άρθρο 4, ενημερώνει εγκαίρως την επιχείρηση για την πρόθεσή του και **της παρέχει τη δυνατότητα να ενημερώσει την άλλη επιχείρηση**, ούτως ώστε να μπορέσει και αυτή να ενημερώσει με τη σειρά της το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.

Ωστόσο, το Συμβαλλόμενο Κράτος που παρέχει τέτοιες πληροφορίες δεν πρέπει να παρεμποδίζεται να πραγματοποιήσει την προβλεπόμενη διόρθωση.

Αν, μετά την ανακοίνωση των σχετικών πληροφοριών, οι δύο επιχειρήσεις και το άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεχθούν τη διόρθωση, τα άρθρα 6 και 7 δεν εφαρμόζονται.

.....»

Στο νόμο 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) προστέθηκε το άρθρο 63Α, με την παράγραφο 2 του άρθρου 59 του ν. 4438/2016 (ΦΕΚ Α' 220/28-11-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 28.11.2016, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου.

Στις διατάξεις του άρθρου 63^Α καθορίζεται η «Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού» και ειδικότερα ορίζει τα εξής:

«1. Η Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού κατ' εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και της Ευρωπαϊκής Σύμβασης για την εξάλειψη της διπλής φορολογίας σε περίπτωση διορθώσεως των κερδών συνδεδεμένων επιχειρήσεων (90/436/ΕΟΚ) (Σύμβαση Διαιτησίας), που κυρώθηκε με το ν. 2216/1994 (Α'83), διεξάγεται από τη Φορολογική Διοίκηση και τα αποτελέσματά της επέρχονται με την έκδοση Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

2. Μετά την ολοκλήρωση της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, το αποτέλεσμα αυτής κοινοποιείται στον φορολογούμενο τον οποίο αφορά και ο οποίος δύναται να αποδεχθεί αυτήν εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίησή της. Σε περίπτωση αποδοχής της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού εντός της ανωτέρω προθεσμίας, εκδίδεται Απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού η οποία δεν υπόκειται σε ένδικοφανή προσφυγή ή οποιοδήποτε ένδικο βοήθημα.

3. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία υποβολής του αιτήματος για έναρξη Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού και το περιεχόμενο αυτού, οι αρμόδιες υπηρεσίες για την εξέτασή του, η διαδικασία επίτευξης Συμφωνίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, κάθε λεπτομέρεια σχετική με την κοινοποίηση του αποτελέσματος της Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού στον φορολογούμενο και τη διαδικασία αποδοχής αυτής, το περιεχόμενο της Απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού και κάθε άλλο σχετικό με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού θέμα.»

Σχετικές είναι και οι διατάξεις, των παραγρ 4 άρθρου 41 και παραγρ 2 άρθρου 45 του ν.4174/2013, που ορίζουν τα εξής:

«Στις διατάξεις του άρθρου 41,ορίζεται η πληρωμή φόρου βάσει απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

1. Ο φόρος καταβάλλεται κατά το χρόνο που προβλέπεται από το νόμο που επιβάλλει την αντίστοιχη φορολογία, στην οποία εφαρμόζεται ο Κώδικας.

2. Ο φόρος καταβάλλεται με τον τρόπο που καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

3. Σε περίπτωση διορθωτικού ή εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της πράξης του προσδιορισμού φόρου στον φορολογούμενο. Σε περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εντός τριών (3) ημερών από την κοινοποίηση της αντίστοιχης πράξης προσδιορισμού του φόρου.

4. Σε περίπτωση έκδοσης οριστικής απόφασης διοικητικού δικαστηρίου, ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε δύο (2) ίσες μηνιαίες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της πράξης εκκαθάρισης του φόρου που προκύπτει με βάση το διατακτικό της απόφασης μήνα και η δεύτερη δόση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για την καταβολή του φόρου βάσει απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Στις διατάξεις του άρθρου 45 καθορίζεται ότι η απόφαση του Αμοιβαίου Διακανονισμού αποτελεί εκτελεστό τίτλο.

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

.....

θ) σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

Το έτος 2017, εκδόθηκε κατά εξουσιοδότηση της διάταξης της παραγρ 3 του άρθρου 63, η απόφαση του Διοικητή Της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (πολ1049/2017), με θέμα «Ρύθμιση ζητη-

μάτων σχετικά με τη Διαδικασία Αμοιβαίου Διακανονισμού(ΔΑΔ) σύμφωνα με τις διμερείς Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος»

Σε αυτήν καθορίζονται θέματα όπως ενδεικτικά αναφέρουμε:

➤ Το αντικείμενο και πεδίο εφαρμογής (άρθρο 1)

- Έχει εφαρμογή στις περιπτώσεις συμβαλλομένων κρατών με τα οποία έχουν υπογραφεί Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦΕ) που έχουν κυρωθεί από την Ελλάδα και είναι σε ισχύ.

- Η έναρξη της ΔΑΔ προϋποθέτει την υποβολή αιτήματος από τα πρόσωπα που ορίζουν οι οικείες διατάξεις των ΣΑΔΦΕ.

- Στην περίπτωση που οι ενέργειες ενός ή και των δύο Συμβαλλομένων Κρατών έχουν ή θα έχουν γι' αυτό ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογίας η οποία δεν είναι σύμφωνη με τις διατάξεις της εκάστοτε ΣΑΔΦΕ,.

➤ Αρμόδια αρχή για την υποβολή, την εξέταση των αιτημάτων είναι το Τμήμα Α΄ Φορολογικών Θεμάτων της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (στο εξής Α.Α.Δ.Ε.).(άρθρο2)

➤ **Ο χρόνος υποβολής ώστε να θεωρείται εμπρόθεσμη η υποβολή .(άρθρο 3)** το αίτημα πρέπει να υποβάλλεται στην αρμόδια αρχή εντός της προβλεπόμενης από την εκάστοτε ΣΑΔΦΕ διετούς ή τριετούς προθεσμίας, ανάλογα με τις οικείες διατάξεις της ΣΑΔΦΕ, από την κοινοποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή σε περίπτωση που τα έτη, στα οποία αναφέρεται το αίτημα έχουν παραγραφεί κατά τον χρόνο υποβολής του αιτήματος, σύμφωνα με την ισχύουσα εσωτερική νομοθεσία. κ.λ.π

➤ **Συμπεράσματα**

Από όλα τα ανωτέρω που παραθέσαμε διαπιστώσαμε τα εξής:

- Έχουν υιοθετηθεί μέτρα για την αποφυγή της διπλής φορολογίας σχετικά με την αντιμετώπιση των διαφορών που προκύπτουν από την τιμο-

λόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, μεταξύ εταιρειών ημεδαπών και αλλοδαπών, οι οποίες βρίσκονται σε διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες, που έχουν την έδρα τους σε χώρες με τις οποίες έχει υπογράψει η Ελλάδα ΣΑΔΦΕ.

- Αντιθέτως, στην περίπτωση ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες βρίσκονται στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία (Ελλάδα), δεν έχει ληφθεί καμία πρόνοια για την **μη** διπλή φορολόγηση του κέρδους που προκύπτει από αυτές τις συναλλαγές.

Αυτό έχει σαν συνέπεια στους διενεργούμενους ελέγχους από τα ελεγκτικά όργανα της ΑΑΔΕ, να καταλογίζονται διαφορές σύμφωνα με την παγιωμένη λογική και πρακτική των εν γένει λογιστικών διαφορών και έτσι να φορολογούνται και τα δύο συμβαλλόμενα μέρη ακόμα και στις χαρακτηριστικές περιπτώσεις όπου :

- ✓ Και οι δύο επιχειρήσεις δηλώνουν φορολογητέα κέρδη και φορολογούνται ακριβώς με τις ίδιες προϋποθέσεις π.χ.
 - Δεν σχηματίζουν αφορολόγητα αποθεματικά
 - Δεν έχουν μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές κλπ

Ο έλεγχος, στην περίπτωση αυτή επαυξάνει τα κέρδη της «επωφελούμενης», χωρίς αντίστοιχη διόρθωση των φορολογικών αποτελεσμάτων της αντισυμβαλλόμενης με συνέπεια για το ίδιο μέρος των κερδών να φορολογηθούν και οι δύο επιχειρήσεις.

- ✓ Η «επωφελούμενη» επιχείρηση παρουσιάζει φορολογητέα κέρδη και η αντισυμβαλλόμενη φορολογικές ζημιές. π.χ.

Η «επωφελούμενη» (κερδοφόρος) πώλησε προς την αντισυμβαλλόμενη σε μεγαλύτερη τιμή από αυτές που καθορίζουν τα όρια τιμών. Ο φορολογικός έλεγχος της αντισυμβαλλόμενης (ζημιόγονοξυ) δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση την δαπάνη κατά το υπερβάλλον μέρος της, με συνέπεια αυτή να απολέσει μέρος των μεταφερόμενων ζημιών.

Η διακριτική αυτή μεταχείριση πρέπει να ληφθεί σοβαρά υπόψη καθόσον:

- ✓ Οι Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας διέπονται από την βασική αρχή της μη διακριτικής, επί το δυσμενέστερον, μεταχείρισης,

υπό τις αυτές συνθήκες, των υπηκόων του ενός συμβαλλόμενου κράτους έναντι των υπηκόων του άλλου. Στις περιπτώσεις στις οποίες αναφερόμαστε, η εσωτερική έννομη τάξη εφαρμόζει με την αρχή αυτή, της υπό τις αυτές συνθήκες (εν προκειμένω: υπερ/υπο-τιμολόγηση) ίσης μεταχείρισης στις ημεδαπές επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές με αλλοδαπές, πλην όμως επιφυλάσσει δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση στις ημεδαπές επιχειρήσεις που υπό τις αυτές συνθήκες πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ τους. Κατ' επέκταση, ακόμη και η ίδια επιχείρηση τυγχάνει διαφορετικής μεταχείρισης, αναλόγως του αν οι ενδοομιλικές συναλλαγές της πραγματοποιούνται με ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση.

- ✓ Κατ' αυτόν τον τρόπο δημιουργείται ανταγωνιστικό πλεονέκτημα, λόγω της μείωσης των δαπανών (μείωσης της δαπάνης του φόρου εισοδήματος) μέσω του φορολογικού πλεονεκτήματος που παρέχεται στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοομιλικές συναλλαγές με εταιρείες του εξωτερικού.
- ✓ Επίσης όπως προαναφέραμε, σε καμία περίπτωση προκειμένου να προχωρήσει σε διόρθωση τιμών, ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη του αν υπερτερεί ο εμπορικός σκοπός της ενέργειας αυτής, όπως προβλέπεται σε άλλες διατάξεις εφαρμογής των αντικαταχρηστικών κανόνων. Συνεπώς αν η επιχείρηση (όμιλος) συμμορφωθεί με τις φορολογικές διατάξεις και ακολουθήσει τιμολόγηση εντός των καθοριζόμενων ορίων, θα έχει ανταγωνιστικό μειονέκτημα, σε σχέση με τον όμιλο ο οποίος δραστηριοποιείται στο εξωτερικό οπότε και έχουν εφαρμογή τα προβλεπόμενα στις ΣΑΔΦΕ.

Οφείλει συνεπώς άμεσα, η Φορολογική Διοίκηση να θεσμοθετήσει διαδικασίες τέτοιες, που να θεραπεύσουν αυτά τα σοβαρά προβλήματα της διπλής φορολογίας, όπως άμεση διόρθωση των φορολογικών αποτελεσμάτων (δευτερογενής) του ενός αντισυμβαλλόμενου μέρους, μέσω διενέργειας μερικού ελέγχου για το συγκεκριμένο ποσό, εφόσον γίνει διόρθωση (πρωτογενής) του φορολογικού αποτελέσματος στο άλλο αντισυμβαλλόμενο μέρος.

10.5.2019